Deutscher Bundestag **Drucksache 16/733**

16. Wahlperiode 20. 02. 2006

Antwort

der Bundesregierung

auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Dr. Axel Troost und der Fraktion DIE LINKE.
– Drucksache 16/527 –

Auswirkungen der Internationalen Rechnungslegung auf die Steuerpolitik

Vorbemerkung der Fragesteller

In der Bundesrepublik Deutschland ist das Prinzip der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung kodifiziert. Demnach hat sich die Steuerbilanz grundsätzlich nach den handelsrechtlichen Ansätzen und Bewertungen zu richten.

Seit dem 1. Januar 2005 müssen alle börsennotierten Unternehmen der Europäischen Union ihre Konzernbilanz nach den Richtlinien der International Accounting Standards bzw. International Financial Reporting Standards IAS/IFRS aufstellen. Im Übrigen können die Mitgliedstaaten wählen, ob sie die IAS/IFRS auch für den Konzernabschluss nicht börsennotierter Unternehmen und für den Einzelabschluss der Unternehmen vorschreiben.

Handelsrechtlicher Jahresabschluss und der Abschluss nach IAS/IFRS folgen unterschiedlichen Ansätzen: So dominiert bei ersterem das Vorsichtsprinzip als Grundprinzip des Bilanzrechts. Demgegenüber orientieren sich die IAS/IFRS an den Bedürfnissen potentieller Investoren und Anleger. Entsprechend lassen sich hinsichtlich der Rechnungslegungsgrundsätze Unterschiede feststellen, die zu Unterschieden im Erfolgsausweis der Unternehmen führen. Die zunehmende Internationalisierung der Rechnungslegung erhält durch das Prinzip der Maßgeblichkeit eine steuerpolitische Dimension. Dies verstärkt sich durch die Pläne der EU-Kommission, eine europäisch einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage auf Basis der IAS/IFRS zu schaffen. Darüber hinaus wird in Politik und Wirtschaft derzeit diskutiert, ob die Anwendung der IAS/IFRS zukünftig auch für nicht börsennotierte Konzerne und für den Einzelabschluss aller Unternehmen vorgeschrieben werden soll.

Vorbemerkung der Bundesregierung

Nach dem gegenwärtigen Rechtsstand wird die steuerliche Gewinnermittlung vom Grundsatz der Maßgeblichkeit bestimmt (§ 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz). Die zunehmende Internationalisierung der Rechnungslegung macht es jedoch erforderlich, zu prüfen, ob an der Verknüpfung zwischen der handels-

---

Die Antwort wurde namens der Bundesregierung mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. Februar 2006 übermittelt.

Die Drucksache enthält zusätzlich – in kleinerer Schrifttype – den Fragetext.

rechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung weiterhin festgehalten werden kann. Die Bundesregierung hat dies schon frühzeitig erkannt und in den Jahren 2003/2004 in einem Gutachten die „Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards und ihre Auswirkungen für die steuerliche Gewinnermittlung“ untersuchen lassen. Wesentliches Ergebnis des Gutachtens von Professor Herzig (Köln, 2004) ist die Empfehlung, mittelfristig den Grundsatz der Maßgeblichkeit aufzugeben und eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung zu entwickeln. Dabei geht das Gutachten aber von der Voraussetzung aus, dass sich das im Handelsgesetzbuch (nachfolgend auch HGB) normierte nationale Bilanzrecht mittelfristig so verändern wird, dass es als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung nicht mehr herangezogen werden kann. Dies ist aber bisher nicht der Fall.

Neben diesen national zu beachtenden Entwicklungen treten die Bestrebungen der EU-Kommission zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (vgl. dazu i. E. Mitteilung vom 25. Oktober 2005 (KOM (2005) 532).

Hierzu ist auf EU-Ebene eine Arbeitsgruppe eingerichtet worden, die Strukturelemente einer künftigen einheitlichen steuerlichen Bemessungsgrundlage erarbeiten soll. Die Bundesregierung beteiligt sich aktiv an diesen Arbeiten. Ausgangspunkt – „starting point“ – der einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage sollen IAS/IFRS sein. Dabei ist der Begriff „starting point“ in dem Sinne zu verstehen, dass diese Rechnungslegungsstandards als Instrument einer einheitlichen Begriffsbestimmung für eine künftige steuerliche Gewinnermittlung dienen sollen. Die Wertungen einzelner Standards können darauf untersucht werden, ob sie für die Definition einer steuerlichen Bemessungsgrundlage geeignet sind; sie bilden aber keineswegs selbst bereits die Elemente der steuerlichen Gewinnermittlung.

1. Welche wesentlichen Wahlrechte bestehen im Rahmen der Rechnungslegung nach IAS/IFRS?

Grundsätzlich enthalten die IAS/IFRS keine ausdrücklichen Wahlrechte zum Ansatz bestimmter Vermögenswerte und Schulden. Jedoch kann nicht übersehen werden, dass die IAS/IFRS teilweise Beurteilungsspielräume enthalten, die faktische Ansatzwahlrechte begründen. Darunter fallen beispielsweise die Aktivierung von Entwicklungskosten nach IAS 38, die Passivierung von Rückstellungen nach IAS 37 oder auch die Bildung latenter Steuern nach IAS 12. Zudem enthalten die IAS/IFRS bezüglich der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden ausdrückliche Wahlrechte. Diese stehen zu einem großen Teil in Zusammenhang mit dem international bevorzugten fair value accounting. Wesentliche Bewertungswahlrechte sind beispielsweise die Folgebewertung von Sachanlagen (IAS 16), als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (IAS 40) oder immateriellen Vermögenswerten (IAS 38) entweder zu fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten oder zum fair value und zum anderen die erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Verrechnung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten bei leistungsorientierten Pensionsplänen (IAS 19; sog. Korridorlösung). Daneben enthalten die IAS/IFRS noch ausdrücklich geregelte Ausweiswahlrechte. Zu nennen ist hier etwa IAS 1.74 ff., der die Möglichkeit eröffnet, die Aufgliederung einzelner Bilanzposten entweder in der Bilanz oder im Anhang vorzunehmen.

2. Welche wesentlichen Abweichungen von den IAS/IFRS bestehen bei der steuerlichen Gewinnermittlung, und wie wirken sich diese jeweils materiell aus?

Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt – gemäß dem Maßgeblichkeitsgrundsatz – auf der Grundlage der handelsrechtlichen Gewinnermittlung nach den Vorschriften des HGB (nicht der IAS/IFRS) unter Berücksichtigung steuerlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften (§§ 5 ff. Einkommensteuergesetz) sowie nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Im Einzelnen gibt es sehr viele Unterschiede zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung auf der einen und den IAS/IFRS auf der anderen Seite. Wesentlich sind grundsätzlich die folgenden Abweichungen: Handelsrechtlich und daher auch steuerlich gelten das Vorsichtsprinzip und das Anschaffungskostenprinzip (die Anschaffungskosten stellen die Obergrenze der Bewertung dar, § 253 Abs. 1 HGB). Daraus folgt, dass eine Fair value-Bewertung, wie sie die IAS/IFRS teilweise vorsehen, grundsätzlich ebenso wenig zulässig ist, wie die daraus folgende erfolgswirksame Erfassung lediglich realisierbarer und nicht – wie in der steuerlichen Gewinnermittlung – nur der realisierten Gewinne. Zudem folgt beispielsweise die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach den IAS/IFRS anderen Grundsätzen. Daraus resultieren im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich höhere Aufwendungen.

3. Wie hat sich ausgewirkt bzw. wirkt sich nach Kenntnis der Bundesregierung die Umstellung der Rechnungslegung der im Deutschen Aktienindex notierten Unternehmen auf IAS/IFRS auf das Bilanzergebnis der betreffenden Unternehmen aus?

Eine detaillierte Analyse der Folgen der Umstellung der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf die Rechnungslegung nach IAS/IFRS bezüglich der im Deutschen Aktienindex notierten Unternehmen liegt der Bundesregierung nicht vor. Im Allgemeinen führt der Übergang von der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf die Rechnungslegung nach IAS/IFRS jedoch zu einer betragsmäßigen Veränderung zentraler Bilanzposten. Aufgrund der Fair value-Bewertung und der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte kann es dabei zu einer Erhöhung der Bilanzsumme kommen. Da diese Wertveränderungen in der Eröffnungsbilanz nach IAS/IFRS aber grundsätzlich erfolgsneutral direkt im Eigenkapital gebucht werden, wirkt sich dieser Vorgang jedenfalls im Umstellungsjahr nicht – wohl aber in den Folgejahren durch erhöhte Abschreibungen – auf das Bilanzergebnis aus. Folge kann aber eine Erhöhung des Eigenkapitals und daraus resultierend eine Verbesserung der Bilanzkennzahlen zur Eigenkapitalquote und zum Verschuldungsgrad sein.

4. Wie hat sich ausgewirkt bzw. wirkt sich nach Kenntnis der Bundesregierung die Umstellung der Rechnungslegung der unter 3. genannten Unternehmen auf deren steuerliche Belastung aus?

Die Umstellung der Rechnungslegung der unter 3. genannten Unternehmen auf die IAS/IFRS hat keine Auswirkungen auf deren Besteuerung. IAS/IFRS bilden keine Besteuerungsgrundlage und wirken auch nicht über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auf die steuerliche Gewinnermittlung. IAS/IFRS sind nur für den Konzernabschluss solcher Unternehmen verpflichtend anzuwenden, deren Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes im Inland zugelassen sind oder deren Zulassung beantragt wurde (§ 315a Abs. 1, Abs. 2 HGB). Für die Besteuerung ist jedoch der im Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer

Buchführung ermittelte Gewinn maßgeblich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz). § 325 Abs. 2a HGB gibt Unternehmen zwar die Möglichkeit, einen Einzelabschluss nach Maßgabe der IAS/IFRS aufzustellen und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Dies darf aber nur zu Informationszwecken erfolgen. Es bleibt daneben bei der Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach Maßgabe des 3. Buches des HGB.

5. Welche Optionen bestehen nach Einschätzung der Bundesregierung bei der Ausübung des Wahlrechts der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Konzernabschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen und der Einzelabschlüsse der Unternehmen für die Bundesrepublik Deutschland, und wie wirken sich diese auf das Maßgeblichkeitsprinzip und die Steuerpolitik aus?

Der deutsche Gesetzgeber hat durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I 2004 S. 3166) die Wahlrechte der IAS-Verordnung 1606/2002 vom 19. Juli 2002 (ABl. EG Nr. L 246, 1) in der Weise ausgeübt, dass auch solche Unternehmen, deren Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes nicht zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes im Inland zugelassen sind oder deren Zulassung beantragt wurde (§ 315a Abs. 1, Abs. 2 HGB) ihren Konzernabschluss – mit befreiender Wirkung – nach IAS/IFRS aufstellen dürfen (§ 315a Abs. 3 HGB). Auch der Einzelabschluss darf nach IAS/IFRS erstellt werden; dies allerdings nur zu Informationszwecken (§§ 325 Abs. 2a, 267 Abs. 3 HGB). Da für Ausschüttungszwecke, zur Kapitalerhaltung und auch für Besteuerungszwecke weiterhin ein Jahresabschluss nach den Regeln des 3. Buches des HGB zu erstellen ist, wirken sich die gesetzgeberischen Maßnahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes auch insoweit nicht auf die steuerliche Gewinnermittlung aus.

6. Ist die Bundesregierung der Ansicht, dass bei Übernahme der IAS/IFRS nur für einen Teil der Unternehmen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährt ist, und wie begründet sie ihre Einschätzung?

Da IAS/IFRS keine Besteuerungsgrundlagen bilden, erübrigt sich eine Differenzierung nach der Rechtsform der Unternehmen.

7. Teilt die Bundesregierung die verschiedentlich gegen die Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die Steuerbilanz angeführten verfassungsrechtlichen Bedenken, dass

   a) die Entstehung der IAS/IFRS dem parlamentarischen Entscheidungsprozess entzogen ist,

Die IAS-Verordnung 1606/2002 vom 19. Juli 2002 (ABl. EG Nr. L 246, 1) ist bindendes Gemeinschaftsrecht. Sie wurde von den zuständigen Organen der Europäischen Gemeinschaft einschließlich des Europäischen Parlaments beschlossen und im Amtsblatt veröffentlicht.

b) die Gewinnermittlung nach IAS/IFRS nicht mit den Prinzipien der Praktikabilität und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung vereinbar ist und

c) sich die steuerliche Ungleichbehandlung der durch Betriebsvermögensvergleich und Überschussrechnung ermittelten Einkünfte verschärft, und wie begründet sie jeweils ihre Bewertung?

Die IAS/IFRS dienen primär der Information des Kapitalmarktes. Eine „IAS/IFRS-Maßgeblichkeit“ wird weder von der Steuerrechtswissenschaft (vgl. Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 4. Teil, 1. Kapitel, 2. Abschnitt) noch von der EU-Kommission im Rahmen der Erarbeitung einer einheitlichen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage befürwortet (vgl. auch die Vorbemerkungen der Bundesregierung zur Beantwortung dieser Anfrage). Diese Auffassung hat auch die Bundesregierung der 15. Legislaturperiode im Regierungsentwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes zum Ausdruck gebracht (vgl. Bundestagsdrucksache 15/3419, S. 23 r. Sp.).

8. Wie würde sich nach Einschätzung der Bundesregierung eine uneingeschränkte Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die Steuerbilanz auf die steuerliche Belastung der Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland auswirken (bitte aufgeteilt nach Branchen, lang- und kurzfristigen Wirkungen und Unternehmensgrößen)?

Auf die Beantwortung zu Frage 7 b) und c) wird verwiesen.

9. Woraus lässt sich nach Einschätzung der Bundesregierung bei uneingeschränkter Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die Steuerbilanz eine Veränderung der steuerlichen Belastung der Unternehmen ableiten (konkrete Regelungen)?

Auf die Beantwortung zu Frage 7 b) und c) wird verwiesen.

10. Hält die Bundesregierung die Vorschriften der IAS/IFRS für mit dem für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns maßgeblichen Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für vereinbar, und wie begründet sie ihre Bewertung?

Auf die Beantwortung zu Frage 7 b) und c) wird verwiesen.

11. Ist die Bundesregierung der Ansicht, dass bei Einführung der IAS/IFRS auch für den Konzernabschluss nicht börsennotierter Unternehmen und den Einzelabschluss der Unternehmen die Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips hinsichtlich des Erhalts der Steuereinnahmen sachgerecht ist, und wie begründet sie ihre Bewertung?

Auf die Beantwortung zu Frage 7 b) und c) wird verwiesen.



Gesamtherstellung: H. Heenemann GmbH & Co., Buch- und Offsetdruckerei, Bessemerstraße 83–91, 12103 Berlin
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Amsterdamer Str. 192, 50735 Köln, Telefon (02 21) 97 66 83 40, Telefax (02 21) 97 66 83 44
ISSN 0722-8333